



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: IRHOS Partner spol. s r.o.**, se sídlem Souběžná I 428/26, Praha 5, *zastoupené Mgr. Ondřejem Faistem, advokátem se sídlem Kamenická 1, Plzeň*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 28.570,- Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Ondřeje Faista do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271. Pro případ, že krajský soud neshledá důvody pro zrušení tohoto rozhodnutí, žalobkyně navrhla, aby od pokuty, jež byla uložena v zjevně nepřiměřené výši, bylo upuštěno, resp. tato byla snížena.

Rozhodnutím ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271, Odvolací finanční ředitelství nepodstatným způsobem změnilo rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 18. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611, jímž byla žalobkyni uložena podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví, za porušení § 4 odst. 8, § 6 odst. 3 a § 8 odst. 1, 2 a 4 zákona o účetnictví, pokuta ve výši 291.000,- Kč a zaplacení paušální částky nákladů řízení ve výši 1.000,- Kč.

Rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost v rozhodném období stanovoval zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů [dále též jen „zákon o účetnictví“].

II. Předchozí řízení

Dne 20. 11. 2012 pod čj. 112654/12/118930400611 oznámil Finanční úřad v Domažlicích žalobkyni zahájení řízení ve věci uložení pokuty dle § 37 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2009. Dne 20. 11. 2012 pod čj. 112655/12/118930400611 oznámil Finanční úřad v Domažlicích žalobkyni zahájení řízení ve věci uložení pokuty dle § 37 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2010.

K vytýkaným nedostatkům za účetní období roku 2009 a 2010 se žalobkyně vyjádřila v podáních datovaných a doručených správci daně dne 7. 12. 2012.

Rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, čj. 116760/12/118930400611, o uložení pokuty podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro r. 2009, Finanční úřad v Domažlicích uložil žalobkyni pokutu dle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví ve výši 57.000,- Kč za porušení povinností v účetním období – rok 2009 uložených ustanovením § 8 odst. 2 tohoto zákona. Rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611, o uložení pokuty podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro r. 2010, Finanční úřad v Domažlicích uložil žalobkyni pokutu dle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví ve výši 291.000,- Kč za porušení povinností v účetním období – rok 2010 uložených ustanovením § 8 odst. 2 tohoto zákona.

Proti rozhodnutí správce daně o uložení pokuty ze dne 17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611, se žalobkyně odvolala.

Rozhodnutím ze dne 11. 4. 2013, čj. 10954/13/5000-14202-702271, Odvolací finanční ředitelství na základě ust. § 97 odst. 3 správního řádu rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích čj. 116760/12/118930400611, kterým byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 57.000,- Kč za porušení povinností v účetním období roku 2009, zrušilo. Rozhodnutím ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271, Odvolací finanční ředitelství na základě ust. § 90 odst. 1 písm. c) správního řádu rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích čj. 116825/12/118930400611, kterým byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 291.000,- Kč za porušení povinností v účetním období roku 2010, změnilo toliko v části týkající se bankovního spojení, kdežto v ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí správce daně beze změny.

Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271, podala žalobkyně žalobu ke správnímu soudu.

Rozsudkem ze dne 26. 8. 2014, čj. 30Af 29/2013-78, Krajský soud v Plzni zamítl žalobu na zrušení rozhodnutí správního orgánu i žalobu na upuštění od trestu za správní delikt nebo na jeho snížení. Proti tomuto rozsudku zdejšího soudu podala žalobkyně kasační stížnost. Rozsudkem ze dne 23. 4. 2015, čj. 2 Afs 186/2014-58, Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 8. 2014, čj. 30Af 29/2013-78, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V tomto zrušujícím rozsudku došel Nejvyšší správní soud k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když za krajským soudem adekvátně vypořádané považuje Nejvyšší správní soud pouze námitky formulované jako ryzí výtky proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (krajským soudem označené jako 3.2.A a 3.2.B).

III. Žaloba

V žalobě se namítá porušení řízení před správním orgánem [bod 3.1] a nesprávná aplikace zákona o účetnictví – porušení zákona o účetnictví [bod 3.2].

Sub 3.1 žaloby žalobkyně zcela zásadně namítla, že Finanční úřad v Domažlicích nesprávně zahajoval dvě správní řízení o uložení pokuty za nesprávně vedené účetnictví za účetní období roku 2009 a roku 2010, ačkoliv vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o trvalý správní delikt, měl zahájit pouze jedno správní řízení. Skutečnost, že byla nesprávně zahájena dvě řízení, nemůže zhojit ani rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2013, kterým bylo rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích vydané dne 19. 12. 2012 pod čj. 116760/12/118930400601 (v tomto řízení byla ukládána pokuta za nesprávně vedené účetnictví v účetním období roku 2009) zrušeno. Za správní delikt spočívající v nesprávném vedení účetnictví v účetních obdobích roku 2009 a 2010 měla být v rámci jediného řízení ukládána jedna sankce. Není možné se ztotožnit se závěrem žalovaného, že pokud bylo rušeno rozhodnutí, kterým byla žalobkyni uložena sankce za nesprávně vedené účetnictví za účetní období roku 2009, a žalobkyni tedy v konečném důsledku byla uložena toliko jedna sankce za nesprávné vedení účetnictví za účetní období roku 2010, byla skutečnost, že žalobkyni měla být uložena pouze jedna sankce v jednom řízení, zhojena. Postup Finančního úřadu v Domažlicích, který nezákonně vedl dvě řízení, ačkoliv v případě trvalého správního deliktu mělo být vedeno toliko jedno řízení a ukládána pouze jedna sankce, zatěžuje řízení vadou, která měla za následek nesprávné rozhodnutí ve věci samé. Skutečnost, že se jedná o trvalý správní delikt, má důsledky též při aplikaci zákona o účetnictví. Jelikož se jedná, jak žalovaný sám uvedl, o trvalý správní delikt, když tento započal v roce 2009, bylo třeba aplikovat zákon o účetnictví ve znění účinném ke dni porušení povinnosti. Žalovaný v rozhodnutí ze dne 12. 4. 2013 uvádí, že aplikoval zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění před účinností zákona č. 410/2010 Sb., tj. ve znění účinném k 31. 12. 2010, a to jak v návaznosti na čl. II bodu 6 přechodných ustanovení zákona č. 437/2003 Sb., kde je výslovně zakotvena zásada správního trestání „řízení o uložení pokuty dle ust. § 37 zákona o účetnictví se protiprávní jednání posuzuje podle znění účinného ke dni porušení povinnosti“, ale i v návaznosti na čl. II přechodných ustanovení zákona č. 410/2010 Sb. Žalovaný tak nesprávně

aplikoval zákon o účetnictví ve znění účinném k 31. 12. 2010, když k porušení povinnosti došlo zřejmě již v roce 2009. Žalobkyně však podotýká, že žalovaný ve svém rozhodnutí nestanovuje okamžik porušení povinností žalobkyně vyplývajících pro něho ze zákona o účetnictví.

Sub 3.2 žaloby žalobkyně namítala nesprávnou aplikaci, resp. porušení zákona o účetnictví:

[A] Žalovaný při ukládání pokuty žalobkyni nesprávně aplikoval ust. § 37 odst. 4 zákona o účetnictví, podle kterého při určení výměry pokuty se přihlíží k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a k okolnostem, za nichž bylo spácháno. Z rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích, jakož i z rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2013 nevyplývá, jakým způsobem byla kritéria uvedená v § 37 odst. 4 aplikována. Žalovaný žádným způsobem neargumentuje ohledně výše uvedených kritérií. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2013 je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[B] Finanční úřad v Domažlicích, ani žalovaný se nezabývali skutečností, že žalobkyně nevedla účetnictví sama, nýbrž prostřednictvím externího účetního. Žalobkyně již ve vyjádření ze dne 7. 12. 2012 uvádí, že veškeré výstupy, které jí její externí účetní předával, přebírala v dobré víře, že takto zpracované účetnictví je v souladu se zákonem o účetnictví. Již z této skutečnosti plyne, že nebylo úmyslem žalobkyně krátit daň, když je zřejmé, že pokud žalobkyně neměla informaci o tom, že by účetnictví bylo nesprávně vedeno, není možno dovodit úmysl daň krátit.

[C] Žalovaný se zcela nedostatečně vypořádal s námitkou žalobkyně týkající se rozdílné výše pokuty za nesprávné vedení účetnictví za účetní období roku 2009, resp. 2010. Žalovaný několikrát uvádí, že v obou sledovaných účetních obdobích se jednalo o stejná pochybení, žalobkyně se dle žalovaného dopustila stejného jednání se stejnými následky. Za účetní období roku 2010 byla žalobkyni uložena pokuta cca pětikrát vyšší než za účetní období 2009, vyjádřeno vzhledem k možné výši pokuty, za rok 2009 byla ukládána pokuta ve výši 20 % z maximální výše pokuty, za rok 2010 ve výši 50 % maximální výše pokuty. Obecné konstatování, že při výše stanovení pokuty posuzuje správní orgán objem nesprávně účtovaných hospodářských operací a jeho dopad na podání věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví jako základního smyslu vedení účetnictví, je zcela nedostatečné ve vztahu ke konkrétnímu případu. Žalovaný, resp. Finanční úřad v Domažlicích neuvádí, jaký byl objem nesprávně účtovaných hospodářských operací a jaký byl dopad nesprávně účtovaných operací na účetnictví žalobkyně. Zcela pak absentují úvahy, které by objem nesprávně účtovaných hospodářských operací, resp. jejich dopad do účetnictví žalobkyně, vztáhly k výši udělené pokuty.

[D] Ohledně výše pokuty žalovaný nepřihlédl ke skutečnosti, že žalobkyně jasně deklarovala připravenost případně doměřenou daň obratem uhradit včetně penále a úroku z prodlení. V tomto směru tedy pokuta ve výši 291.000,- Kč rozhodně nemá výchovný charakter s cílem nápravy, neboť tento úmysl žalobkyně deklarovala již ve vyjádření ze dne 7. 12. 2012, tedy před rozhodnutím ve věci samé. Je naopak v podstatě druhou sankcí vedle daňových sankcí souvisejících s doměřenou daní. Žalovaný ani Finanční úřad v Domažlicích

nijak nepřihlédl ke skutečnosti, že žalobkyně napravila veškerá pochybení, která jí byla kladena za vinu. Žalobkyně učinila taková opatření, aby nadále bylo účetnictví vedeno řádně, resp. aby účetnictví za účetní období roku 2009 a 2010 bylo dáno do souladu se zákonem o účetnictví. Žalobkyně zároveň zveřejnila v obchodním rejstříku účetní závěrku za účetní období roku 2009, 2010. Žalovaný, jakož i Finanční úřad v Domažlicích zcela nedostatečně vzali do úvahy skutečnost, že i přes nesprávně vedené účetnictví za účetních období roku 2009 a 2010 nedosahovaly tyto nedostatky takové intenzity, že by nebylo možno stanovit základ daně dokazováním.

[E] Z rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 17. 12. 2012 vyplývá (viz str. 4 rozhodnutí), že výše aktiv celkem byla zjištěna z rozvahy žalobkyně v roce 2010. Postup Finančního úřadu v Domažlicích při stanovení výše pokuty je v rozporu se stanoviskem žalovaného. Pokud tedy sám žalovaný v rozhodnutí ze dne 12. 4. 2013 uvádí, že zjištěné nesprávnosti zakládají nesprávnou výši aktiv celkem v rozvaze žalobkyně, bylo na místě postupovat dle účetní závěrky za bezprostředně předcházející období, příp. kvalifikovaným odhadem. Je zcela absurdní, aby žalobkyni bylo kladeno za vinu nesprávně vedené účetnictví a zároveň aby nesprávně vedené účetnictví bylo základem pro výpočet pokuty ukládané žalobkyni.

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě písemně vyjádřilo dne 16. 10. 2013 pod čj. 25711/13/5000-14505-711417.

Ad 3.1 žaloby žalovaný správní orgán uvedl, že rozhodnutí správního orgánu vydané pod čj. 116760/12/118930400611 dne 19. 12. 2012, kterým byla žalobkyni uložena pokuta za porušení povinností při vedení účetnictví v roce 2009, nabylo právní moci dne 11. 1. 2013. Předmětné rozhodnutí tak nabylo právní moci až po uplynutí tříleté objektivní lhůty stanovené v § 37 odst. 5 zákona o účetnictví, podle kterého tato lhůta uplynula nejpozději 31. 12. 2012. Vzhledem k tomu, že pokuta za porušení povinností při vedení účetnictví musí být v uvedené tříleté lhůtě uložena pravomocně, jednalo se o rozhodnutí nezákonné, které bylo v přezkumném řízení odvolacím správním orgánem zrušeno rozhodnutím čj. 10954/13/5000-14202-702271 ze dne 10. 4. 2013 a řízení zastaveno usnesením čj. 10955/13/5000-14202-702271 ze dne 10. 4. 2013. Žalobkyni byly původně uloženy dvě pokuty za porušení povinností při vedení účetnictví, kterých se dopustila v roce 2009 a 2010, přičemž rozhodnutí, kterým byla uložena pokuta za porušení povinností při vedení účetnictví v roce 2009, bylo zrušeno a žalobkyni byla stanovena pouze jedna sankce za rok 2010, a to ve výši 50 % z maximální možné pokuty (maximální výše pokuty odpovídající 3 % hodnoty aktiv činila částku 582.000,- Kč). Vzhledem k délce trvání protiprávního jednání, po kterou bylo toto protiprávní jednání pácháno, správní orgán považuje výši pokuty za přiměřenou, kdy se žalobkyně dopouštěla porušování svých povinností při vedení účetnictví v roce 2009 a 2010, pokuta mohla být vyměřena i ve vyšší částce. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správní orgán při svém rozhodování posuzoval porušení povinností při vedení účetnictví za účetní období roku 2010 s tím, že přihlédl k délce trvání protiprávního jednání, proto uplatnil aplikaci platné právní úpravy podle § 37 zákona o účetnictví, ve znění před účinností zákona č. 410/2010 Sb., tj. ve znění účinném k 31. 12. 2010, a to jak v návaznosti na čl. II bodu 6.

přechodných ustanovení zákona č. 437/2003 Sb., kde je výslovně zakotvena zásada správního trestání „v řízení o uložení pokuty podle § 37 zákona o účetnictví se protiprávní jednání posuzuje podle znění účinného ke dni porušení povinnosti“, ale i v návaznosti na Cl. II Přechodných ustanovení zákona č. 410/2010 Sb.

Ad 3.2.A žaloby žalovaný správní orgán uvedl, že žalobkyně nezpochybnila, že v roce 2010 vedla účetnictví nesprávně a chybně účtovala o hospodářských operacích v částce 53.362.000,- Kč. Vzhledem k vykázanému čistému obratu žalobkyně za rok 2010 ve výši 9.216.000,- Kč je nepochybné, že účetnictví žalobkyně nenaplnilo jeho základní smysl, tj. podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Nesprávným účtováním došlo k vykázání nesprávných hodnot v jednotlivých položkách účetních výkazů - Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty a byl vykázán nižší výsledek hospodaření o 2,6 mil. Kč. Na základě řízení bylo prokázáno, že žalobkyně nepostupovala v duchu účetních zásad a v souladu s účetními předpisy a tím zkreslila výsledek svého hospodaření v míře, která stupni společenské nebezpečnosti odpovídá a je vyjádřena i výší pokuty. Pokuta uložená evidentně v polovině maximálního zákonného rozpětí naplňuje charakter výchovný s cílem nápravy. Rozhodně nenese stopy likvidačního charakteru. Na sankce v rámci správního řízení se nelze dívat jako na prostředek hmotné nápravy, ale jako na prostředek výchovný, jehož cílem je dospět k trvalé nápravě stavu a předcházet tím možné nebezpečnosti a závadnosti do budoucna. Žalovaný se zabýval nejen materiální, ale i procesní stránkou věci tak, jak je z moci úřední jeho povinností, a dospěl k závěru, že v daném případě došlo k naplnění skutkové podstaty správního deliktu. Žalobkyně se dopouštěla shodného protiprávního jednání, které je možno spatřovat v tom, že nevedla své účetnictví takovým způsobem, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Odchylovala se od platných účetních metod, které jsou sice ve výjimečných případech dovoleny, ale s přísným důrazem na zachování věrnosti, poctivosti a průkaznosti obrazu předmětu účetnictví. Porušení povinností žalobkyně vykazuje všechny náležitosti správního deliktu, tj. vyvolání protiprávního stavu. Žalobkyně porušovala zákon minimálně po dobu kontrolovaných účetních období roku 2009 a 2010. Její jednání lze považovat za trvající správní delikt a za jeho spáchání lze uložit pouze jedinou sankci. Avšak vzhledem k výchovnému a preventivnímu charakteru trestání za páchaní správních deliktů je potřeba zohlednit i takové skutečnosti, jako je míra zavinění žalobkyně, míra spolupráce, kterou prokáže v době probíhajícího řízení, a především společenská nebezpečnost jednání či opomenutí. Podstatné je, že u trvajícího správního deliktu je možné uložit pokutu pouze jednou, při respektování zásady absorpce postihu, kdy přísnější trest pohlcuje mírnější. „Dominantním se tak stává nejzávažnější delikt; sankční ohodnocení se nescítá, nicméně lze jej chápat jako přitěžující okolnost“ (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2005, čj. 4 As 47/2004-87, a ze dne 22. 9. 2005, čj. 6 As 57/2004-54).

Ad 3.2.B žaloby žalovaný správní orgán konstatoval, že ve smyslu § 5 zákona o účetnictví mohou účetní jednotky pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou či fyzickou osobu, avšak tímto pověřením se účetní jednotka nezbavuje odpovědnosti, že bude účetnictví vedeno řádně, průkazně, v souladu s platnými právními předpisy. Tento fakt pro ně může mít, zejména v případě volby nekvalitní osoby, závažné důsledky. Žalobkyně odpovídá

za úplnost, správnost a průkaznost údajů uvedených v účetnictví, tedy i údajů uvedených v účetní závěrce, která je u obchodních společností zveřejňovaným výstupem účetnictví.

Ad 3.2.C žaloby žalovaný správní orgán oponoval, že správní orgán nejprve stanovil pokutu za rok 2009 ve výši 20 % z maximálně možné výše pokuty z následujících důvodů - nesprávně účtované hospodářské operace představovaly objem finančních prostředků 13,898 mil. Kč při obratu účetní jednotky 9,316 mil. Kč, byly nesprávně vykázány hodnoty jednotlivých položek účetních výkazů, avšak nebyl výrazně zkreslen výsledek hospodaření (úprava o cca 35 tis. Kč). Hodnota aktiv činila částku 9.491.000,- Kč. Maximální výše pokuty odpovídající 3 % této hodnoty aktiv tak činila částku 284.000,- Kč. Jak již bylo uvedeno výše, podstatné v tomto řízení je, že rozhodnutí čj. 116760/12/118930400611, kterým byla žalobkyni uložena pokuta za porušení povinností při vedení účetnictví v roce 2009, bylo v přezkumném řízení zrušeno a zahájené správní řízení v této věci zastaveno. Napadeným rozhodnutím stanovil správní orgán pokutu za rok 2010 ve výši 50 % z maximální možné výše pokuty z důvodu, že žalobkyni nesprávně účtované hospodářské operace představovaly objem finančních prostředků ve výši 53,362 mil. Kč při obratu 9,216 mil. Kč a výsledek hospodaření byl zkreslen o cca 2,6 mil. Kč. Hodnota aktiv činila částku 19.410.000,- Kč. Maximální výše pokuty odpovídající 3% této hodnoty aktiv tak činila částku 582.000,- Kč. Absolutní výše pokuty byla v jednotlivých letech různá, a to z důvodu jiné hodnoty vykázaných aktiv v roce 2009 a 2010, na jejichž hodnotu je výše pokuty zákonně navázána, a z důvodu rozdílného dopadu nesprávností ve vztahu k míře zkreslení výsledku hospodaření a finanční pozice účetní jednotky. Je tedy evidentní, že aktiva účetního období 2010 jsou o 10 000 000,- Kč vyšší než aktiva účetního období 2009, což posunulo i hranici pro uložení pokuty, kterou však v maximální míře správní orgán nevyužil.

Ad 3.2.D žaloby žalovaný správní orgán uvedl, že cílem řízení při správě daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady dle § 1 daňového řádu tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy v návaznosti na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Účelem správního řízení ve věci uložení pokuty dle zákona o účetnictví, v návaznosti na správní řád, je najisto rozhodnout, zda skutečně došlo k takovému porušení účetních předpisů, které lze dle zákona o účetnictví sankcionovat. Jedná se o zcela odlišná řízení vedená dle daňového řádu a dle správního řádu, která nelze směšovat, neboť povinnosti z nich vyplývající a sankce spojené s jejich nerespektováním jsou ukládány dle rozdílných předpisů. Správní řízení ve věci porušení povinností při vedení účetnictví je vedeno samostatně a je v něm ukládána sankce za porušení účetních předpisů, a to bez ohledu na to, zda došlo současně k doměření daně v důsledku porušení předpisů daňových. Správní řád však nevylučuje, aby výsledky daňové kontroly byly podkladem pro zahájení správního řízení, avšak jedná se o zcela samostatné řízení, při kterém nemůže být při stanovení výše pokuty zohledňována výše doměřené daně či uložených daňových sankcí, když těmito je sankcionováno porušení daňových předpisů. Výše uložené pokuty za účetnictví je tak podle zákonné úpravy individuálně vázána na závažnost zjištěného porušení zákona o účetnictví a majetkovou situaci, tj. celkovou hodnotu aktiv žalobkyně.

Ad 3.2.E žaloby žalovaný správní orgán konstatoval, že maximální výše pokuty za porušení povinností podle zákona o účetnictví je vázána procentuálně na hodnotu aktiv celkem vymezenou v § 20 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví. Hodnota aktiv celkem se pro

tyto účely zjišťuje z účetní závěrky sestavené za účetní období, ve kterém nebo za které k porušení povinnosti došlo. Hodnotou aktiv celkem ve smyslu § 20 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o účetnictví se rozumí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví. Jedná se o brutto stav aktiv, který se zachycuje na řádku 1 ve sloupci 1 rozvahy za to období, kdy došlo k porušení zákonných povinností účetní jednotky. Pouze za situace, že by nebyla účetní závěrka za dané účetní období sestavena a nebylo by možné skutečnou výši aktiv zjistit výše uvedeným postupem, použila by se výše aktiv celkem zjištěná z účetní závěrky za bezprostředně předcházející účetní období, příp. kvalifikovaným odhadem. Při určení výměry pokuty účetní jednotce se přihlíží k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a okolnostem, za nichž bylo spácháno. Výše pokuty tak není pouze výsledkem matematického propočtu, ale je výsledkem správního uvážení správního orgánu, v jehož rámci se správní orgán zabývá všemi hledisky, jejichž demonstrativní výčet obsahuje § 37 zákona o účetnictví. Úhrn aktiv brutto tvoří pouze jakýsi objektivizovaný základ pro stanovení její maximální možné výše. Navíc ze znění § 37 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2010, nevyplývá, že nesprávné vykázání aktiv v účetním období, v němž došlo k porušení povinností při vedení účetnictví, je důvodem pro použití hodnoty aktiv z bezprostředně předcházející účetní závěrky či stanovení hodnoty aktiv kvalifikovaným odhadem. To, že hodnota úhrnu aktiv je určitým způsobem nadhodnocená, je možné hodnotit jako okolnost, ke které lze přihlídnout při stanovení vlastní výše pokuty ukládané správním orgánem. Správní orgán neuložil pokutu v maximální možné výši, neboť i přes zjištěné nedostatky byla zachována vypovídací schopnost účetnictví, ale i z toho důvodu, že si žalobkyně byla svého porušení vědoma a přistoupí na nápravu stavu v následujících účetních obdobích. Jak již bylo řečeno, výše pokuty není pouze výsledkem matematického propočtu, i když tvoří objektivizovaný základ pro její stanovení, je také výsledkem správního uvážení, v jehož rámci se správní orgán zabýval závažností nedostatků ve vedení účetnictví žalobkyně.

V. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 20. 11. 2015 žalobkyně upřesnila některé z uplatněných žalobních bodů.

VI. Posouzení věci krajským soudem

VI.1 K rozsahu odpovědnosti

Účetní období se zásadně shoduje s kalendářním rokem (§ 3 odst. 2 zákona o účetnictví). Finanční úřad v Domažlicích vedl jednak řízení ve věci uložení pokuty dle § 37 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2009, a jednak řízení ve věci uložení pokuty dle § 37 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2010.

Rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, čj. 116760/12/118930400611, uložil Finanční úřad v Domažlicích žalobkyni pokutu dle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví ve výši 57.000,- Kč za porušení povinností v účetním období – rok 2009 uložených ustanovením § 8 odst. 2 tohoto zákona. Rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611, uložil Finanční úřad v Domažlicích žalobkyni pokutu dle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví ve

výši 291.000,- Kč za porušení povinností v účetním období – rok 2010 uložených ustanovením § 8 odst. 2 tohoto zákona.

Odvolací finanční ředitelství jednak rozhodnutím ze dne 11. 4. 2013, čj. 10954/13/5000-14202-702271, zrušilo rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích čj. 116760/12/118930400611, kterým byla žalobkyni uložena pokuta za porušení povinností v účetním období roku 2009, a jednak rozhodnutím ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271, v podstatě potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích čj. 116825/12/118930400611, kterým byla žalobkyni uložena pokuta za porušení povinností v účetním období roku 2010 (*V ostatním zůstává výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny.*).

Žalobkyně tedy byla shledána odpovědnou jen za porušení povinností v účetním období – rok 2010, ne též za porušení povinností v účetním období – rok 2009.

Žalobkyně namítá, že Finanční úřad v Domažlicích měl vést pouze jedno správní řízení, neboť se zde jedná o trvalý správní delikt.

Tento pojem vymezil Nejvyšší správní soud analogicky podle teorie trestního práva takto: *„Trvajícím jiným správním deliktem je takový správní delikt, jímž pachatel vyvolá protiprávní stav, který posléze udržuje, popřípadě jímž udržuje protiprávní stav, aniž jej vyvolal. Jednání, jímž pachatel udržuje protiprávní stav, závažný z hlediska správního práva, tvoří jeden skutek a jeden správní delikt až do okamžiku ukončení deliktního jednání, tj. až do okamžiku odstranění protiprávního stavu.“* (rozsudek ze dne 22. 2. 2005, čj. 5 A 164/2002-44, publikovaný pod č. 832/2006 Sb. NSS).

V daném případě nelze nevidět, že deliktní jednání přičitatelné žalobkyni mělo v obou účetních obdobích řadu shodných rysů. Jsou tu však patrné i rozdíly. Ve vztahu k roku 2009 finanční úřad zjistil, že účetní jednotka zaúčtovala faktury za výstavbu bytů - fa č. 3709, 3809, 3909, 4009, 4109, 4209, 4309 a část faktury č. 4409 na stranu Dal účtu 121 - Nedokončená výroba souvztažně s účtem 311 - Odběratelé. Na účet tržeb měla být zaúčtována faktura č. 3909, 4009 a 4109, tj. tržby za prodej bytů, u nichž byl podán návrh na zápis do katastru nemovitostí v r. 2009, souvztažně s účtem 311 - Odběratelé nebo 324 - Přijaté zálohy. Do tržeb nebyla zaúčtována částka celkem 6.931 tis. Kč. Ostatní faktury souvisely s převodem bytů v následujících letech a měly být při úhradě zaúčtovány jako zálohové nebo formou časového rozlišení jako výnosy příštích období. Ve vztahu k roku 2010 finanční úřad zjistil, že účetní jednotka zaúčtovala fakturu za výstavbu domu - fa č. 3810 na stranu Dal účtu 121 - Nedokončená výroba souvztažně s účtem 311 - Odběratelé. Ostatní vystavené faktury v r. 2010 byly účtovány jako faktury zálohové. Do výnosů nebyla účtována žádná faktura, přestože bylo v r. 2010 prodáno 5 bytů a 3 domy celkem za 27.974 tis. Kč. V roce 2009 podle poznatků finančního úřadu účetní jednotka neprovedla řádně inventarizaci majetku – nedokončené výroby. Účetní stav nedokončené výroby k 31. 12. 2009 vykazoval stav 1.587.879 Kč, tj. o 16.870.479 Kč nižší než předcházející rok, přestože byly v r. 2009 prodány jen 4 byty z 12 a dále byly rozestavěny 4 rodinné domy. V roce 2010 podle poznatků finančního úřadu účetní jednotka neprovedla řádně inventarizaci majetku – nedokončené výroby. Účetní stav nedokončené výroby k 1. 1. 2010 vykazoval stav 1.587.879 Kč, k 31. 12.

2010 stav 8.546.187 Kč, což představuje pouze vlastní náklady na výstavbu bytů v r. 2010. V r. 2010 bylo prodáno 5 bytů a 3 rodinné domy, neprodané jsou 3 byty a rozestavěný 1 dům, jejichž cenu v ocenění ve vlastních nákladech nelze z konečného stavu na účtu 121 zjistit. Ve vztahu k roku 2009 finanční úřad konstatoval, že účetní jednotka v onom roce vedla účetnictví nesprávně a chybně účtovala o hospodářských operacích v částce 13,898 mil. Kč. Ve vztahu k roku 2010 finanční úřad konstatoval, že účetní jednotka v onom roce vedla účetnictví nesprávně a chybně účtovala o hospodářských operacích v částce 53,362 mil. Kč.

Na základě této rekapitulace, kdy v každém z uvedených kalendářních roků, jež jsou relativně samostatnými účetními obdobími, jde o nesprávnost specifických zápisů a neprovedení řádné inventarizace majetku – nedokončené výroby k odlišnému datu, nemůže soud akceptovat tvrzení žalobkyně, že v přezkoumávané věci se jedná o trvalý správní delikt. Soud zde nedochází k tomu, že by tu trvalo jednání, kterým je protiprávní stav udržován, jako pojmový znak trvalého jiného správního deliktu. Podle názoru soudu v daném případě nejde o trvalý správní delikt, nýbrž o dva správní delikty (porušení povinností v účetním období – roce 2009 a porušení povinností v účetním období – roce 2010). O těchto dvou správních deliktech pak mělo být vedeno společné řízení; zákon o účetnictví tento institut nezná, lze se však k němu dobrat analogií s § 57 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů.

V daném případě ovšem stále visí otazník nad tím, zda v důsledku toho, že porušení povinností přičitatelné žalobkyni bylo posouzeno ne jako jediné jednání, nýbrž jako dvě jednání, mohla být žalobkyně zkrácena na svých právech. K tomu by mohlo podle názoru soudu dojít zejména ve dvou případech: kdyby následkem toho byla aplikována pro žalobkyni méně příznivá právní úprava nebo kdyby následkem toho nebyl zohledněn zánik odpovědnosti. Ani k jedné z těchto právních skutečností však v tomto případě nedošlo. I když finanční úřad zdůrazňoval, že ve vztahu k roku 2009 rozhodoval podle zákona o účetnictví ve znění platném pro rok 2009 a ve vztahu k roku 2010 podle zákona o účetnictví ve znění platném pro rok 2010, ve skutečnosti není z rozhodnutí správních orgánů ani argumentace žalobkyně nijak patrné, že by její odpovědnost ve vztahu k roku 2009 oproti roku 2010 či obráceně nějak zasáhly změny zákona o účetnictví provedené těmi ustanoveními zákona č. 304/2008 Sb., která nabyla účinnosti až dnem 1. 1. 2010, a/nebo tou částí zákona č. 227/2009 Sb. či zákona č. 230/2009 Sb., která změnila zákon o účetnictví. Ani z hlediska zániku odpovědnosti nebyla žalobkyně zkrácena na svých právech. Jelikož porušení povinností v roce 2009 a 2010 bylo vyhodnoceno jako dva skutky, bylo možno z důvodu zániku odpovědnosti za první z nich zrušit rozhodnutí finančního úřadu, kterým byla žalobkyni uložena pokuta za porušení povinností v účetním období roku 2009. Kdyby bylo porušení povinností v roce 2009 a 2010 posuzováno jako jediné jednání, k žádnému zániku odpovědnosti by nedošlo, protože by bylo třeba aplikovat závěr v již uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu, který je přímým pokračováním shora citovaného textu: „*Lhůta pro uložení pokuty, případně pro zahájení řízení o uložení pokuty, začne běžet teprve od okamžiku ukončení trvalého správního deliktu. Pokaždé, když se správní orgán dozví, že delikvent i nadále udržuje protiprávní stav, tj. že stále nedošlo k ukončení trvalého jiného správního deliktu, počne vždy běžet nová subjektivní lhůta k uložení pokuty, resp. k zahájení řízení o uložení pokuty.*“.

Zdejší soud tudíž opětovně došel k závěru, že žalobní bod 3.1 není ve vztahu k rozsahu odpovědnosti důvodný; jinou věcí by ovšem bylo, kdyby k odpovědnosti za porušení povinností v účetním období roku 2009, jež, jak to potvrdilo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 4. 2013, čj. 10954/13/5000-14202-702271, zanikla, bylo přihlíženo při výměře sankce za porušení povinností v účetním období roku 2010.

VI.2 K výměře pokuty

Podle § 37 odst. 4 zákona o účetnictví [ve znění účinném do 31. 12. 2010] se při určení výměry pokuty účetní jednotce přihlíží k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a k okolnostem, za nichž bylo spácháno.

Finanční úřad v Domažlicích se se zákonnými kritérii pro stanovení výše pokuty vyrovnal v rozhodnutí, jež se týká porušení povinností v účetním období roku 2010, takto: Pokuta byla stanovena ve výši 291.000,- Kč, tj. ve výši 50 % z maximální možné výše pokuty z těchto důvodů: Účetní jednotka v r. 2010 vedla účetnictví nesprávně a chybně účtovala o hospodářských operacích v částce 53,362 mil. Kč. Vzhledem k vykázanému čistému obrátu účetní jednotky za r. 2010 ve výši 9,216 mil. Kč je nepochybné, že účetnictví nenaplnilo základní smysl vedení účetnictví, tj. podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Nesprávným účtováním došlo k vykázání nesprávných hodnot v jednotlivých položkách účetních výkazů - Rozvahy a Výkazu zisků a ztráty a byl vykázán nižší hospodářský výsledek o 2,6 mil. Kč. Dodatečné zveřejnění takové účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku nemělo významný vliv na výši pokuty. Při stanovení výše pokuty bylo možno ve prospěch účetní jednotky v souladu s § 37 odst. 4 zákona o účetnictví zohlednit pouze skutečnost uvedenou účetní jednotkou ve vyjádření se ke zjištěným nedostatkům, a to, že bylo možno stanovit základ daně dokazováním, nutno ale zdůraznit, že účetnictví není vedeno pro potřeby správce daně jako např. daňová evidence, přestože z něj při stanovení základu daně vychází. Pověřením vedení účetnictví jinou osobou se účetní jednotka nemůže zprostit odpovědnosti za vedení účetnictví a vzhledem k výše uvedenému považuje finanční úřad pokutu ve stanovené výši za přiměřenou [str. 4-5 rozhodnutí ze dne 17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611].

Odvolací finanční ředitelství se se zákonnými kritérii pro určení výměry pokuty vyrovnalo v rozhodnutí, jímž výše uvedené rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v podstatě potvrdilo (= rozhodnutí ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271), zejména takto:

Účetní jednotce byly za porušení povinností při vedení účetnictví uloženy dvě pokuty, a to za porušení povinností, kterých se účetní jednotka dopustila při vedení účetnictví v roce 2009 a 2010. Z obsahu sankcionovatelných skutků je patrné, že účetní jednotka porušovala v roce 2009 a 2010 účetní předpisy tím, že účtovala o nedokončené výrobě, výnosech a o přijatých zálohách a neprováděla řádnou inventarizaci majetku, dopustila se tak v obou účetních obdobích stejného jednání se stejnými následky, za což je možné uložit pokutu pouze jednou. Při stanovení výše pokuty posuzuje správní orgán objem nesprávně účtovaných hospodářských operací a jeho dopad na podání věrného a poctivého předmětu účetnictví jako základního smyslu vedení účetnictví. Rozhodnutí ze dne 19. 12. 2012, čj. 116760/12/118930400611, kterým byla účetní jednotce uložena pokuta za porušení povinností při vedení účetnictví v roce 2009, nabylo právní moci až po uplynutí tříleté

objektivní lhůty stanovené v § 37 odst. 5 zákona o účetnictví. Vzhledem k tomu, že pokuta za porušení povinností při vedení účetnictví musí být v uvedené tříleté lhůtě uložena pravomocně, jedná se tedy o rozhodnutí nezákonné, které bylo v přezkumném řízení odvolacím správním orgánem zrušeno rozhodnutím ze dne 11. 4. 2013, čj. 10954/13/5000-14202-702271, a řízení zastaveno usnesením ze dne 11. 4. 2013, čj. 10955/13/5000-14202-702271. Za popsané protiprávní jednání je uložena pouze jedna sankce, a to za porušení povinností při vedení účetnictví za účetní období roku 2010 s tím, že při stanovení výše této sankce by mělo být přihlédnuto k délce trvání protiprávního jednání.

Nesprávným účtováním došlo k vykázání nesprávných hodnot v jednotlivých položkách účetních výkazů - Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty a byl vykázán nižší výsledek hospodaření o 2,6 mil. Kč. Způsobem, jakým bylo účtováno o nedokončené výrobě a prodeji postavených bytů, byl zkreslován výsledek hospodaření a dosažený zisk z prodeje bytů by nebyl v účetnictví nikdy vykázán. Účetní závěrka tak neobsahovala pravdivé údaje o výkonnosti a finanční pozici účetní jednotky. Protiprávní jednání účetní jednotky při vedení účetnictví v účetním období roku 2010 v neposlední řadě ztížilo provádění kontroly daně z příjmů právnických osob správcem daně. Na základě řízení bylo prokázáno, že účetní jednotka nepostupovala v duchu účetních zásad a v souladu s účetními předpisy a tím zkreslila výsledek svého hospodaření v míře, která stupni společenské nebezpečnosti odpovídá a je vyjádřena i výší pokuty. Pokuta uložená evidentně v polovině maximálního zákonného rozpětí naplňuje charakter výchovný s cílem nápravy. Rozhodně nenese stopy likvidačního charakteru. Na sankce v rámci správního řízení se nelze dívat jako na prostředek hmotné nápravy, ale jako na prostředek výchovný, jehož cílem je dospět k trvalé nápravě stavu a předcházet tím možné nebezpečnosti a závadnosti do budoucna. Odvolací orgán se dále zabýval nejen materiální, ale i procesní stránkou věci tak, jak je z moci úřední jeho povinností, a dospěl k závěru, že v daném případě došlo k naplnění skutkové podstaty správního deliktu. Účetní jednotka se dopouštěla shodného protiprávního jednání, které je možno spatřovat v tom, že nevedla svoje účetnictví takovým způsobem, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Odchylovala se od platných účetních metod, které jsou sice ve výjimečných případech dovoleny, ale s přísným důrazem na zachování věrnosti, poctivosti a průkaznosti obrazu předmětu účetnictví. Porušení povinností účetní jednotky vykazuje všechny náležitosti správního deliktu, tj. vyvolání protiprávního stavu. Odvolatel porušoval zákon minimálně po dobu kontrolovaných účetních období roku 2009 a 2010. Jednání účetní jednotky lze považovat za trvalý správní delikt a za jeho spáchání lze uložit pouze jedinou sankci. Avšak vzhledem k výchovnému a preventivnímu charakteru trestání za páchaní správních deliktů je potřeba zohlednit i takové skutečnosti, jako je míra zavinění dané účetní jednotky, míra spolupráce, kterou prokáže v době probíhajícího řízení, a především společenská nebezpečnost jednání či opomenutí účetní jednotky.

Správní orgán stanovil pokutu za rok 2009 ve výši 20 % z maximálně možné výše pokuty z důvodu, že nesprávně účtované hospodářské operace představovaly objem finančních prostředků 13 898 mil. Kč při obratu účetní jednotky 9 316 mil. Kč, byly nesprávně vykázány hodnoty jednotlivých položek účetních výkazů, avšak nebyl výrazně zkreslen výsledek hospodaření (úprava o cca 35 tis. Kč). Hodnota aktiv činila částku 9.491.000,- Kč. Maximální výše pokuty odpovídající 3 % této hodnoty aktiv tak činila částku 284.000,- Kč. Správní orgán stanovil pokutu za rok 2010 ve výši 50 % z maximální možné výše pokuty z důvodu, že nesprávně účtované hospodářské operace představovaly objem

finančních prostředků ve výši 53 362 mil. Kč při obratu účetní jednotky 9 216 mil. Kč a výsledek hospodaření byl zkreslen o cca 2,6 mil. Kč. Hodnota aktiv činila částku 19.410.000,- Kč. Maximální výše pokuty odpovídající 3 % této hodnoty aktiv tak činila částku 582.000,- Kč. Absolutní výše pokuty byla v jednotlivých letech různá, a to z důvodu jiné hodnoty vykázaných aktiv v roce 2009 a 2010, na jejichž hodnotu je výše pokuty zákonně navázána, a z důvodu rozdílného dopadu nesprávností ve vztahu k míře zkreslení výsledku hospodaření a finanční pozice účetní jednotky. Je tedy evidentní, že aktiva účetního období 2010 jsou o 10.000.000,- Kč vyšší než aktiva účetního období 2009, což posunulo i hranici pro uložení pokuty, kterou však v maximální míře správní orgán nevyužil.

Maximální výše pokuty za porušení povinností podle zákona o účetnictví je vázána procentuálně na hodnotu aktiv celkem vymezenou v § 20 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví. Hodnota aktiv celkem se pro tyto účely zjišťuje z účetní závěrky sestavené za účetní období, ve kterém nebo za které k porušení povinností došlo. Hodnotou aktiv celkem ve smyslu § 20 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o účetnictví se rozumí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví. Jedná se o brutto stav aktiv, který se zachycuje na řádce 1 ve sloupci 1 rozvahy za to období, kdy došlo k porušení zákonných povinností účetní jednotky. Pouze za situace, že by nebyla účetní závěrka za dané účetní období sestavena a nebylo by možné skutečnou výši aktiv zjistit výše uvedeným postupem, použila by se výše aktiv celkem zjištěná z účetní závěrky za bezprostředně předcházející účetní období, příp. kvalifikovaným odhadem. Při určení výměry pokuty účetní jednotce se přihlíží k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a okolnostem, za nichž bylo spácháno. Výše pokuty tak není pouze výsledkem matematického propočtu, ale je výsledkem správního uvážení správního orgánu, v jehož rámci se správní orgán zabývá všemi hledisky, jejichž demonstrativní výčet obsahuje § 37 zákona o účetnictví. Úhrn aktiv brutto tvoří pouze jakýsi objektivizovaný základ pro stanovení její maximální možné výše. Navíc ze znění § 37 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2010, nevyplývá, že nesprávné vykázaní aktiv v účetním období, v němž došlo k porušení povinností při vedení účetnictví, je důvodem pro použití hodnoty aktiv z bezprostředně předcházející účetní závěrky či stanovení hodnoty aktiv kvalifikovaným odhadem. To, že hodnota úhrnu aktiv je určitým způsobem nadhodnocená, je možné hodnotit jako okolnost, ke které lze přihlídnout při stanovení vlastní výše pokuty ukládané správním orgánem. Správní orgán neuložil pokutu v maximální možné výši, neboť i přes zjištěné nedostatky byla zachována vypovídací schopnost účetnictví, ale i z toho důvodu, že si účetní jednotka byla svého porušení vědoma a přistoupí na nápravu stavu v následujících účetních obdobích. Výše pokuty není pouze výsledkem matematického propočtu, i když tvoří objektivizovaný základ pro její stanovení, ale je výsledkem správního uvážení, v jehož rámci se správní orgán zabýval závažností nedostatků ve vedení účetnictví účetní jednotky.

Zdejší soud původně uchopil žalobní body tak, jak to vyjádřil ve svém zamítavém rozsudku ze dne 26. 8. 2014, čj. 30Af 29/2013-78. Nejvyšší správní soud, který rozhodoval o kasační stížnosti proti tomuto rozsudku, se s tímto přístupem krajského soudu vesměs neztotožnil.

Ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 23. 4. 2015, čj. 2 Afs 186/2014-58, Nejvyšší správní soud ve vztahu k výši sankce zejména uvedl:

[12] ... Stěžovatelka v této souvislosti mj. namítla, že v obou účetních obdobích, za něž jí byla správním orgánem prvního stupně udělena pokuta, se dopustila stejného jednání se stejnými následky, avšak za rok 2009 jí byla uložena pokuta ve výši 20 % z maximální výše pokuty, za rok 2010 ve výši 50 % z maximální výše pokuty. Obecné konstatování žalovaného, že správní orgány posuzovaly objem nesprávně účtovaných hospodářských operací a jeho dopad na podání věrného a poctivého obrazu účetnictví, považovala stěžovatelka ve vztahu k jejímu případu za zcela nedostatečné, mj. kvůli absenci úvah, které by objem nesprávně účtovaných hospodářských operací vztáhly k výši udělené pokuty. Krajský soud při vypořádání této námítky do odůvodnění svého rozhodnutí doslova převzal pasáž ze str. 11 a 12 napadeného rozhodnutí a připojil k ní dovětek: „*S ohledem na uvedené nemůže soud akceptovat žalobní bod, že se žalovaný zcela nedostatečně vypořádal s námitkou žalobce týkající se rozdílné výše pokuty za nesprávné vedení účetnictví za účetní období roku 2009 a roku 2010.*“ Tento způsob odůvodnění napadeného rozsudku však nesplňuje výše shrnuté zákonné požadavky na odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť z něj není zcela zřejmé, proč krajský soud považoval příslušnou žalobní námitku ve všech jejích částech za lichou, mylnou či vyvrácenou.

[13] Uvedenou žalobní námitku totiž nelze chápat ve smyslu, jak ji vypořádal krajský soud, tedy že jí stěžovatelka namítala pouze absenci důvodů pro napadené rozhodnutí. Stěžovatelka v ní předestřela zcela konkrétní argumenty, proč s odůvodněním napadeného rozhodnutí ve vztahu k rozdílné relativní výši pokuty za období let 2009 a 2010 nesouhlasila, a k úplnému vypořádání této námítky tedy nepostačoval pouhý přepis části správního rozhodnutí do odůvodnění napadeného rozsudku. Přenesením výňatku z napadeného rozhodnutí do textu odůvodnění (pasáž 3.2.C) sice krajský soud jasně demonstroval, že žalovaný uvedl objem nesprávně účtovaných operací a dopad na účetnictví stěžovatelky, čímž vypořádal námitku nepřezkoumatelnosti, avšak v napadeném rozsudku chybí mj. přezkoumatelná úvaha, jaký vztah měl objem stěžovatelkou nesprávně účtovaných hospodářských operací k výši udělené pokuty (resp. jasné vysvětlení, proč správní orgány nepochybily, když stěžovatelce za rok 2009 uložily pokutu ve výši 20 % z maximální výše pokuty, zatímco za rok 2010 ve výši 50 % z maximální výše pokuty).

[14] Ve své polemice s výší pokuty stěžovatelka v žalobě vytýkala žalovanému také to, že nepřihlédl ke skutečnosti, že již před vydáním rozhodnutí správního orgánu prvního stupně jasně deklarovala připravenost doměřenou daň včetně penále a úroků z prodlení uhradit. Dle názoru stěžovatelky tedy uložená pokuta v tomto směru postrádá výchovný charakter s cílem nápravy a je naopak druhou sankcí vedle daňových sankcí souvisejících s doměřenou daní. Správní orgány nepřihlédly také k tomu, že stěžovatelka napravila veškerá pochybení, učinila opatření, aby bylo její účetnictví vedeno řádně, v obchodním rejstříku zveřejnila účetní závěrku za období roku 2009 a 2010 a nedostatky ve vedení jejího účetnictví nedosáhly takové intenzity, aby daň nebylo možno stanovit dokazováním. K této žalobní námitce krajský soud uvedl, že z toho, že pokuta byla stěžovatelce uložena v polovině maximálně možné výše, je zřejmé, že správní orgány zohlednily nejen to, co hovoří v neprospěch stěžovatelky, ale také to, co hovoří v její prospěch; z rozhodnutí správního orgánu prvního stupně je pak zřejmé, že správní orgány zohlednily to, že daň bylo možno stanovit dokazováním. Krajský soud poté citoval pasáž ze str. 12 napadeného rozhodnutí a konstatoval, že se s citovanou a další argumentací správních orgánů ztotožňuje a související žalobní bod stěžovatelky tedy není důvodný. Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatelka těmito žalobními námitkami chtěla vyjádřit přesvědčení, že společenská nebezpečnost jí

přičítaného jednání byla nízká a následek jejího protiprávního jednání nebyl natolik závažný, aby odůvodňoval výši uložené pokuty. Úvahy krajského soudu (kromě poukazu na konkrétní pasáž rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, v níž bylo zohledněno, že daň bylo možné stanovit dokazováním) pak nepředstavují přesvědčivý právní názor vztažený ke konkrétnímu případu stěžovatelky, ale pouze obecné teze, které nemohou poskytovat uspokojivou odpověď na stěžovatelkou dostatečně konkretizované žalobní námitky. Na žalobní tvrzení stěžovatelky krajský soud nereaguje žádnou vlastní úvahou, pouze mechanicky odkazuje na závěry správních orgánů, aniž by ty z nich, které pokládá za správné, blíže konkretizoval. Pasáž ze str. 12 napadeného rozhodnutí, již krajský soud citoval, se pak vůbec netýkala hodnocení závažnosti následku stěžovatelkou spáchaného deliktu, ale žalovaný v ní vypořádával odvolací námitku, že stěžovatelka byla potrestána za stejné pochybení dvakrát (tj. jednak pokutou za správní delikt, jednak doměřením penále na dani).

[15] Stěžovatelka v žalobě spatřovala nesprávnost napadeného rozhodnutí také v tom, že žalovaný při stanovení maximální výše pokuty vyšel z nesprávné výše aktiv, kterou odvodil z jejího nesprávně vedeného účetnictví. Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že tato námitka byla vznesena již ve správním řízení, v němž byla vypořádána přílehlavou a vyčerpávající právní argumentací obsaženou v napadeném rozhodnutí, a proto není třeba, aby se k ní ještě duplicitně vyjadřoval. Krajský soud tedy pouze odkázal na str. 12 až 13 napadeného rozhodnutí, přičemž svůj přístup opřel o názor vyjádřený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS: „*Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“ Nejvyšší správní soud však má za to, že závěry citovaného rozsudku na nyní posuzovanou věc použít nelze, neboť příslušná odvolací námitka stěžovatelky nebyla a ani nemohla být shodná s námitkou žalobní. Stěžovatelka totiž v žalobě mj. citovala podstatné závěry žalovaného k této otázce a namítla, že s uvedeným stanoviskem žalovaného byl v rozporu postup správního orgánu prvního stupně. Tím stěžovatelka napadla konkrétní závěry odvolacího orgánu, které pokládala za nesouladné s rozhodnutím správního orgánu prvního stupně; je tedy zřejmé, že žaloba obsahuje novou argumentaci, na kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí přirozeně neposkytl a ani nemohl poskytnout žádnou odpověď. Krajský soud tedy pochybil a zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti, když související žalobní námitku zamítl pouze s poukazem na to, že si osvojil argumentaci žalovaného.

Za výše uvedených okolností posoudil zdejší soud přezkoumávanou věc nově takto:

Ad 3.2.4 žaloby je soud přesvědčen, že nadále nelze akceptovat žalobní bod v té podobě, že žalovaný *žádným způsobem* neargumentuje ohledně kritérií pro určení výše pokuty (a že jeho rozhodnutí je tak – *in toto* – nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů). V tomto ohledu se odkazuje na shora provedenou rekapitulaci příslušných částí odůvodnění rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271 (jakož i rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611). Na druhé straně rozhodnutí o uložení pokuty za porušení povinností v účetním období roku 2010 je zatíženo vadami, jež jsou vzhledem k závaznému

právnímu názoru Nejvyššího správního soudu nově shledány ve vztahu k bodům 3.2.C, 3.2.D a 3.2.E žaloby.

Ad 3.2.B žaloby může soud jen zopakovat, že ve smyslu § 5 zákona o účetnictví mohou účetní jednotky pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu [*odst. 1*], pověřením podle odstavce 1 se však účetní jednotka nezbavuje odpovědnosti za vedení účetnictví [*odst. 2*]. K tomu finanční úřad v rozhodnutí o uložení pokuty uvedl, že pověřením vedení účetnictví jinou osobou se účetní jednotka nemůže zprostit odpovědnosti za vedení účetnictví. Odvolací finanční ředitelství mohlo k témuž ve svém rozhodnutí o odvolání v souvislosti s § 5 zákona o účetnictví pouze uvést, že účetní jednotka odpovídá za úplnost, správnost a průkaznost údajů uvedených v účetnictví, tedy i údajů uvedených v účetní závěrce, která je u obchodních společností zveřejňovaným výstupem účetnictví. Soudu tu pak nezbyvá než správním orgánům přitakat. Z hlediska veřejného práva je odpovědnou osobou jednoznačně žalobkyně. A musí nést následky. Na základě prozíravě vypracované soukromoprávní smlouvy by pak nepříznivé důsledky uhrazené pokuty mohly být přeneseny z účetní jednotky na právnickou nebo fyzickou osobu, jež byla vedením účetnictví pověřena. To ovšem už evidentně přesahuje hranice této správní kauzy. Žalobní bod *sub 3.2.B* žaloby tudíž nebyl shledán důvodným.

Ad 3.2.C žaloby soud konstatuje, že správní orgány uvedly objem nesprávně účtovaných hospodářských operací [*v roce 2009 představovaly objem finančních prostředků 13,898 mil. Kč při obratu účetní jednotky 9,316 mil. Kč, kdežto v roce 2010 představovaly objem finančních prostředků ve výši 53,362 mil. Kč při obratu 9,216 mil. Kč*] a jejich dopad do účetnictví žalobkyně [*v roce 2009 byly nesprávně vykázané hodnoty jednotlivých položek účetních výkazů, avšak nebyl výrazně zkreslen výsledek hospodaření (úprava o cca 35 tis. Kč), kdežto v roce 2010 byl výsledek hospodaření zkreslen o cca 2,6 mil. Kč*], nepředestřely však mj. přezkoumatelnou úvahu, jaký vztah měl objem žalobkyni nesprávně účtovaných hospodářských operací k výši udělené pokuty (resp. jasné vysvětlení, proč správní orgány žalobkyni uložily za rok 2009 pokutu ve výši 20 % z maximální výše pokuty, zatímco za rok 2010 ve výši 50 % z maximální výše pokuty). V tomto rozsahu je tedy nutno považovat žalobní bod *sub 3.2.C* žaloby za důvodný. Soud sám ovšem nemůže nahradit chybějící úvahu správního orgánu, ale může, ba musí k odstranění této vady zavázat správní orgán, což tímto činí.

Ad 3.2.D žaloby soud konstatuje, že žalobkyni byla uložena pokuta v částce odpovídající polovině její maximálně možné výše, ke kterémužto řešení přistupují správní orgány zpravidla v těch případech, kdy polehčující a přitěžující okolnosti jsou v rovnováze. Z toho je zřejmé, že v daném případě správní orgán *určitým způsobem* zohlednil nejen to, co hovoří v neprospěch žalobkyně, ale také to, co hovoří v její prospěch. Žalovaný správní orgán rovněž vyvrátil námitku žalobkyně, že uložená pokuta je v podstatě druhou sankcí vedle daňových sankcí souvisejících s doměřenou daní (viz zejména str. 12 jeho rozhodnutí ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271). Nejvyšší správní soud ovšem interpretoval žalobní námitky *sub 3.2.D* žaloby tak, že žalobkyně jimi chtěla vyjádřit přesvědčení, že společenská nebezpečnost jí přičítaného jednání byla nízká a následek jejího protiprávního jednání nebyl natolik závažný, aby odůvodňoval výši uložené pokuty. Z tohoto úhlu pohledu lze dojít k tomu, že správní orgány se explicitně nezabývaly otázkou společenské

nebezpečnosti jednání žalobkyně a závažností následku jejího jednání (podle jejího názoru snižovaných tím, že žalobkyně již před vydáním rozhodnutí správního orgánu prvního stupně jasně deklarovala připravenost doměřenou daň včetně penále a úroků z prodlení uhradit, že napravila veškerá pochybení, učinila opatření, aby bylo její účetnictví vedeno řádně, a v obchodním rejstříku zveřejnila účetní závěrku za období roku 2009 a 2010 a že nedostatky ve vedení jejího účetnictví nedosáhly takové intenzity, aby daň nebylo možno stanovit dokazováním). V tomto rozsahu je tedy nutno považovat žalobní bod *sub 3.2.D* žaloby za důvodný. Soud sám ovšem opět nemůže chybějící explicitní úvahu správního orgánu o společenské nebezpečnosti a závažnosti následku protiprávního jednání žalobkyně nahradit, ale musí k odstranění této vady zavázat správní orgán, což tímto činí.

Jak *ad 3.2.C*, tak *ad 3.2.D* žaloby pak soud poté, co byly upřesněny žalobní body, uvádí, že nároky na odůvodnění výše uložené sankce vymezila soudní praxe tímto způsobem: *„Řádné odůvodnění ukládané sankce v případě správního trestání je základním předpokladem pro přezkoumatelnost úvahy, kterou byl správní orgán při svém rozhodování veden. Ustanovení § 12 zákona o přestupcích obsahuje výčet hledisek, ke kterým je správní orgán povinen přihlédnout při stanovení druhu a výměry sankce. Správní orgán je povinen se při svých úvahách o konkrétní výši ukládané sankce těmito hledisky zabývat a srozumitelně a jednoznačně formulovat východiska, která jej ke stanovení konkrétní výše té které sankce vedla tak, aby odůvodnění stanovené výše sankce bylo následně soudem přezkoumatelné. Z judikatury zdejšího soudu v této souvislosti vyplývá, že „jakkoli má správní orgán při ukládání pokuty volnost správního uvážení, je vázán základními principy správního rozhodování“ (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2005, č. j. 8 As 5/2005 - 53, dostupný na www.nssoud.cz). Mezi tyto principy správního rozhodování patří podle Nejvyššího správního soudu i úplnost, resp. dostatečná odůvodněnost rozhodnutí správního orgánu, které v konečném důsledku vyvolávají i jeho přesvědčivost. Správní orgán je povinen se při ukládání sankce zabývat podrobně všemi hledisky, které zákon předpokládá, podrobně a přesvědčivě odůvodnit, ke kterému hledisku přihlédl, a navíc podrobně odůvodnit, jaký vliv mělo toto hledisko na konečnou výši ukládané sankce. Výše uložené sankce tak musí být v každém rozhodnutí zdůvodněna způsobem nepřipouštějícím rozumné pochyby o tom, že právě taková její výše odpovídá konkrétním okolnostem individuálního případu.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2009, čj. 9 As 53/2008-60). I když se citovaný rozsudek přímo týká ukládání sankcí za přestupky, názory v něm prezentované lze bezpochyby obdobně aplikovat také na ukládání sankcí za jiné správní delikty. Z odůvodnění předmětných rozhodnutí správního orgánu I. stupně a odvolacího správního orgánu nelze ovšem jednoznačně dovodit, že se v přezkoumávané věci správní orgány s výší uložené pokuty vyrovnaly na úrovni, kterou na ně oprávněně klade současná soudní praxe. Jednou ze základních zásad při ukládání sankcí (určování jejich výše) je princip individualizace sankce. Individualizovaná sankce je výsledkem procesu, v němž správní orgán postupuje v souladu se zásadou zákonnosti, tj. podle zákonných pravidel pro ukládání sankce, a zároveň v maximální možné míře zohledňuje konkrétní okolnosti případu. O určení výše pokuty v rámci zákonného rozpětí nerozhodují zákonné znaky správního deliktu. Zákonné znaky jsou vlastní každému správnímu deliktu, ať už se za jeho spáchání vyměřuje pokuta v jakékoli výši v rámci zákonného rozpětí. Zatímco zákonné znaky správního deliktu rozhodují o tom, podle kterého sankčního rozpětí bude pachateli určena výše pokuty, o určení výše pokuty samotné v rámci zákonného rozpětí rozhodují jedinečně individuální zvláštnosti případu. O zvláštnostech daného

spáchaného správního deliktu nestačí v rozhodnutí správního orgánu pojednat obecně, tyto momenty je třeba vždy konkretizovat a odůvodnit poukazem především na jednotlivé přitěžující a polehčující okolnosti. Přitom za přitěžující nebo polehčující okolnost je možno považovat pouze takovou skutečnost, která má význam pro posouzení závažnosti správního deliktu, zejména způsobu jeho spáchání a jeho následků a okolností, za nichž byl spáchán, a proto i pro určení výše uložené pokuty. Mezi významem jednotlivých přitěžujících a polehčujících okolností mohou být v konkrétním případě značné rozdíly. Některá přitěžující či polehčující okolnost má význam větší, jiná menší. Proto není možno se omezit pouze na zjištění přitěžujících a polehčujících okolností, ale současně je třeba hodnotit význam každé z nich pro určení uvažované výše pokuty podle kritérií uvedených v § 37 odst. 4 zákona o účetnictví v příslušném znění. V daném případě ovšem nebyla v rozhodnutích správních orgánů adekvátně vyjevena proporce mezi přitěžujícími a polehčujícími okolnostmi. Zdejší soud připomíná správním orgánům, že by měly více dbát názoru Nejvyššího správního soudu, že *„hlavním kritériem při určování přiměřené výše pokuty není primárně skutková podstata deliktu, nýbrž intenzita skutkových okolností, s jakou došlo k porušení právem chráněných hodnot a zájmů v konkrétním případě“* (rozsudek ze dne 1. 2. 2012, čj. 3 Ads 53/2011-68). Konkrétní výše uložené pokuty musí přitom být v relaci ke zjištěnému rozsahu a povaze odpovědnosti pachatele. V odůvodnění předmětných rozhodnutí absentuje rovněž hodnocení významu přitěžujících a polehčujících okolností ve vzájemných souvislostech.

Ad 3.2.E žaloby soud konstatuje, že žalobkyně má za zcela absurdní, aby jí bylo kladeno za vinu nesprávně vedené účetnictví a zároveň aby nesprávně vedené účetnictví bylo základem pro výpočet pokuty jí ukládané. Zdejší soud původně akceptoval argumentaci žalovaného, že pouze za situace, že by nebyla účetní závěrka za dané účetní období sestavena a nebylo by možné skutečnou výši aktiv zjistit jím uvedeným postupem, použila by se výše aktiv celkem zjištěná z účetní závěrky za bezprostředně předcházející účetní období, příp. kvalifikovaným odhadem. Krajský soud tedy pouze odkázal na str. 12 až 13 napadeného rozhodnutí, přičemž svůj přístup opřel o názor vyjádřený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, publikovaném pod č. 1350/2007 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud však má za to, že závěry citovaného rozsudku na nyní posuzovanou věc použít nelze, neboť příslušná odvolací námitka žalobkyně nebyla a ani nemohla být shodná s námitkou žalobní. Žalobkyně totiž v žalobě mj. citovala podstatné závěry žalovaného k této otázce a namítla, že s uvedeným stanoviskem žalovaného byl v rozporu postup správního orgánu prvního stupně. Tím napadla konkrétní závěry odvolacího orgánu, které pokládala za nesouladné s rozhodnutím správního orgánu prvního stupně; je tedy zřejmé, že žaloba obsahuje novou argumentaci, na kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí přirozeně neposkytl a ani nemohl poskytnout žádnou odpověď. Za těchto okolností je tedy třeba nově dojít k závěru, že žalovaný správní orgán vysvětlil, proč v daném případě nebyla použita zjištění z účetní závěrky za bezprostředně předcházející účetní období, příp. kvalifikovaný odhad, neodůvodnil však podrobně, jak se správním orgánům podařilo, navzdory nesprávně vedenému účetnictví žalobkyně, vyčíslit výši aktiv v roce 2010 právě na celkovou částku 19.410 tis. Kč. V tomto rozsahu je tudíž nutno pokládat žalobní bod *sub 3.2.E* žaloby za důvodný. Soud sám ovšem opět nemůže chybějící výpočet výše aktiv žalobkyně v roce 2010 nahradit, ale musí k odstranění této vady zavázat správní orgán, což tímto činí.

Aby se předešlo možným nedorozuměním (ježto tato záležitost není z rozhodnutí žalovaného jednoznačně seznatelná), soud připomíná, že žalobkyně byla shledána odpovědnou jen za porušení povinností v účetním období – rok 2010, ne též za porušení povinností v účetním období – rok 2009. To tedy znamená, že pro účely určení výměry pokuty ve smyslu § 37 odst. 4 zákona o účetnictví za porušení povinností v účetním období roku 2010 lze brát v úvahu toliko to, že žalobkyně porušovala povinnosti v předmětném účetním období, nikoli též to, že je porušovala rovněž v účetním období roku 2009.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož při novém posouzení věci bylo shledáno, že napadené rozhodnutí žalovaného je zatíženo výše vytčenými procesními vadami, soud je podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vady řízení zrušil a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Soud návrhu na zrušení rozhodnutí správního orgánu vyhověl, a proto zde není prostor zabývat se návrhem na upuštění od trestu za správní delikt nebo na jeho snížení.

Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši **28.570,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000,- Kč a za kasační stížnost ve výši 1.000,- Kč, z odměny advokáta za pět úkonů právní služby po 3.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a odst. 1 písm. k) ve spojení s odst. 3 advokátního tarifu (15.550,- + DPH = 18.755,- Kč) a z náhrady hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za pět úkonů právní služby po 300,- Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu (1.500,- + DPH = 1.815,- Kč). Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu se považují 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) žaloba, 3) účast na jednání před soudem dne 26. 8. 2014, 4) kasační stížnost a 5) účast na jednání před soudem dne 20. 11. 2015. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je

posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 20. listopadu 2015

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: Kovářiková